

*Плахтій Т.Ф.,**к.е.н., доцент,**доцент кафедри організації обліку та звітності,  
Вінницький національний аграрний університет*

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

**Анотація.** У статті виділено і обґрунтовано базисні імперативи якісної системи обліку. Проаналізовано причини існування варіативності в поглядах дослідників стосовно застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку. Виділено три групи показників якості в бухгалтерському обліку (показники якості облікової системи, показники якості процесу функціонування облікової системи, показники якості результату функціонування облікової системи).

**Ключові слова:** якість в бухгалтерському обліку, якісна система обліку, якість облікової інформації, якісні характеристики фінансової звітності.

**Постановка проблеми.** На сьогодні якість є одним із найбільш важливих факторів розвитку всіх сфер життєдіяльності суспільства, що уможливує її використання для подальшого удосконалення й розвитку сфери інформаційних послуг, зокрема, формування і надання облікової інформації заінтересованим користувачам для прийняття економічних рішень.

Аналіз сучасного стану розвитку облікової науки дозволив встановити, що незважаючи на широке використання поняття «якість» в наукових працях з бухгалтерського обліку як дослідниками в радянський період [3], так і науковцями-сучасниками [1; 5; 10; 15 та ін.], на сьогодні відсутні єдині підходи щодо його застосування. Така ситуація характеризується наявністю значної кількості трактувань даного поняття та підходів дослідників до виділення набору критеріїв оцінки якості в бухгалтерському обліку. Це свідчить як про актуальність і необхідність розгляду даного питання, так і відображає відсутність глибоких напрацювань в даній сфері, що зумовлює виникнення значної кількості різноманітних підходів, які досить складно між собою порівняти, що загалом стає на заваді побудови дієвої науково обґрунтованої системи заходів із покращання якості облікової інформації. В окремих випадках подібні досить поверхневі дослідження в сфері якості облікової інформації призводять до поступового формування хибних ідей та положень, що поступово укорінюються в обліковій літературі.

Для формування єдиного бачення подальшого якісного розвитку облікової системи підприємства необхідним є застосування сучасних підходів побудови системи якості, що дозволить використати існуючі напрацювання в даній сфері та забезпечити формування інформаційної системи, що генеруватиме якісну облікову інформацію. Підвищення якості облікової інформації, що використовується при прийнятті управлінських рішень, дозволить одержати додатковий економічний ефект та в цілому прискорить темпи розвитку національної економіки.

Окрім цього, ще одним із факторів, що визначає необхідність проведення досліджень в сфері підвищення якості облікової інформації, є мінливість системи підприємства під дією внутрішніх та зовнішніх впливів, що виступає предметом бух-

галтерського обліку. В контексті адаптації облікової системи до таких змін і враховуючи те, що остання призначена для здійснення складних за структурою процесів перетворення облікових даних (калькулювання, оцінка), має бути удосконалена методика оцінки якості облікової інформації у відповідності до змін функціонування об'єкта управління та системи її інформаційного забезпечення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам аналізу сутності та підвищенню напрямів якості облікової інформації приділяли увагу А.В. Глушенко, Д. Ебуді, Н.Ю. Єршова, Т.Г. Камінська, Л.С. Корабельникова, Л.М. Крамаровський, Л.Н. Кузнецова, С.А. Кузнецова, С.О. Левицька, С. Ляйтнер, В.Ф. Максимова, А.Б. Малявко, О.В. Назаренко, Т.Д. Поплаухіна, Н.Л. Правдюк, Є.С. Соколова, А.А. Солоненко, О.Н. Харченко та ін.

**Мета статті** полягає в аналізі теоретичних аспектів оцінки якості облікової інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік як наука, що досліджує закономірності інформаційного відображення господарської діяльності підприємства за допомогою використання облікового інструментарію, має розвиватись в напрямі підвищення рівня якості облікових систем, що зазвичай стосується проблеми підвищення рівня якості облікової інформації.

При формуванні будь-якої системи наукових знань, зокрема якості облікової інформації, передусім мають бути виділені її фундаментальні засади, за допомогою яких відбувається фіксація найбільш істотних властивостей та відносин господарської діяльності підприємства. Розробка сукупності взаємопов'язаних законів і категорій для роз'яснення особливостей функціонування такої системи наукових знань свідчить про появу концепцій та теорій, що є передумовою формування наукової парадигми.

Важливу роль при застосуванні якісного підходу в бухгалтерському обліку займає окреслення можливостей його використання для подальшого розвитку облікової науки та умов, при дотриманні яких можна говорити про можливість використання поняття «якість облікової інформації».

Питання якості облікової інформації може розглядатись лише в контексті розуміння облікової інформації як продукту технологічного процесу її збору, обробки, переробки та відображення в бухгалтерській звітності (фінансовій, управлінській тощо), а також її подальшого збереження. Подібні технологічні процеси притаманні будь-яким інформаційним системам, які є складовими інформаційної системи управління підприємством (маркетингової, логістичної тощо). Облікова інформація, як і будь-який інший матеріальний або інформаційний продукт, виробляється з метою задоволення потреб кінцевих споживачів – користувачів облікової інформації, тому відповідає певному рівню якості.

На думку Т.Д. Поплаухіної, таку багатоаспектну категорію, як «якість», можна застосовувати до будь-якого об'єкту, що забезпечує задоволення вимог споживачів, зокрема, і до облікової системи підприємства [8, с. 202]. Тобто, виходячи із універсальності категорії «якість», існує можливість застосування якісного підходу для дослідження різноманітних об'єктів незалежно від їх форми (матеріальної чи нематеріальної).

Таким чином, побудова на підприємстві якісної системи обліку – облікової інформаційної системи, що забезпечує генерування високоякісної інформації для прийняття управлінських рішень, можливе за умови наявності трьох базисних імперативів: користувачі облікової інформації; якість облікової інформації; облікова інформація як інформаційний продукт (рис. 1).

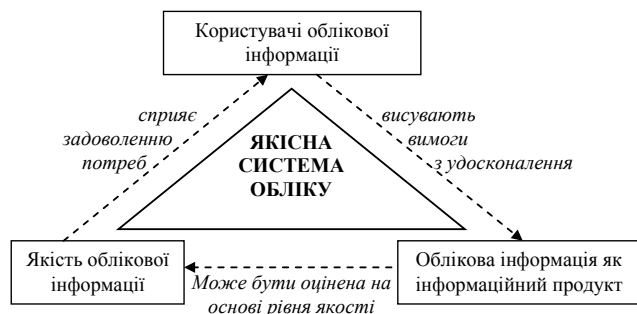


Рис. 1. Базисні імперативи якісної системи обліку

Виходячи із виділених імперативів, які складають логічно струнку систему взаємовідносин, користувачі мають виступати основним суб'єктом, від вимог якого залежить подальший розвиток облікової системи, що забезпечує генерування інформації для прийняття рішень. Тому проведення аналізу вимог користувачів у порівнянні із можливостями облікової системи має бути одним із початкових етапів організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Виходячи із твердження, що облікова інформація є інформаційним продуктом, вона може бути оцінена на основі застосування якісного підходу, що передбачає визначення якісних характеристик, властивостей, ознак та особливостей облікової інформації.

Задоволення потреб заінтересованих користувачів, виходячи із якісного підходу, відбувається у випадку досягнення необхідного рівня якості – сукупності властивостей облікової інформації, що генерується обліковою системою.

При цьому слід обов'язково враховувати, що в залежності від кількості користувачів облікової інформації, у випадку наявності у них дещо відмінних інтересів, ускладнюється структура якісної системи обліку. Зокрема, збільшується набір характеристик і властивостей облікового інформаційного продукту, його якості. У випадку наявності повністю протилежних інтересів у різних груп користувачів облікової інформації виявляється неможливим побудувати єдину систему характеристик (параметрів) її якості та, відповідно, єдину методику оцінки якості облікової інформації.

Якість облікової інформації як продукту функціонування інформаційної системи змінюється у відповідності до технології функціонування системи (програмних, технічних, людських та інших ресурсів), що забезпечують виконання певних технологічних операцій. В цілому рівень якості облікової інформації залежить від причин невиконання встановлених умов забезпечення якості, що може бути викликано помилками збору і обробки облікових даних, їх викривленням, запізненнями при подачі інформації тощо.

Побудова якісної системи обліку на основі використання поняття якості облікової інформації можлива лише за умови врахування таких принципово важливих положень:

1. Якість є іманентною характеристикою облікової інформації, що можна визначити лише у співвідношенні із певними потребами користувачів облікової інформації. Відповідно, запити користувачів, що перебувають під впливом змін економічної кон'юнктури, є відправною точкою для побудови системи характеристик облікової інформації. В той же час потреби користувачів можуть як бути відомими на момент розробки облікової системи, так і прогнозованими, тобто передбачається можливість їх появи, викликана певними факторами.

2. Розробка якісної облікової системи може відбуватись за умови використання облікової інформації суто за її призначенням – для прийняття рішень заінтересованими користувачами. В іншому випадку її використання всі можливі результати оцінки якості облікової інформації будуть марними та недоцільними.

Дані принципові положення є характеристиками якісного підходу, який можна застосовувати для підвищення функціонування облікових систем підприємства.

На сьогодні серед дослідників відсутня єдина точка зору стосовно того, до якого об'єкту слід застосовувати якісний підхід в бухгалтерському обліку. Вчені виділяють наступні об'єкти, стосовно яких можна сформулювати систему показників, що характеризують його якість (табл. 1).

Таблиця 1

Варіативність в поглядах дослідників стосовно застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку

Підхід, що пропонується використовувати	Вчені, що дотримуються підходу
Якість обліково-аналітичного забезпечення	О.В. Назаренко [7, с. 308], Н.Л. Правдюк [9, с. 88]
Якість облікової системи	Т.Г. Камінська [2, с. 406], А.А. Солоненко [11, с. 25]
Якість процесу бухгалтерського обліку	Л.М. Крамаровський, В.Ф. Максимова [3, с. 30–31]
Якість облікової інформації	С.А. Кузнєцова [5, с. 132–133], Є.С. Соколова [10, с. 18], О.Н. Харченко, А.А. Туровець [12, с. 78]
Якість облікової інформації з системи управлінського обліку	С. Ляйтнер [15, с. 17–18]
Якість облікового інформаційного ресурсу	С.О. Левицька, К.О. Іващенко [6, с. 68]
Якість бухгалтерської звітності	Л.Н. Кузнєцова [4, с. 5], Я.В. Шеверя [13, с. 302]
Якість конкретного показника бухгалтерської звітності	Дж. Ебуді, Дж. Хьюз та Дж. Лью [14, с. 650–654]

Наведені в таблиці 1 підходи авторів розміщені за ознакою зменшення обсягу об'єкта, щодо якого розраховуються показники оцінки рівня його якості, від загальної системи обліково-аналітичного забезпечення управління до конкретного показника бухгалтерської звітності, на основі якого приймаються управлінські рішення.

Існування такої кількості підходів вчених (табл. 1) пояснюється природою бухгалтерського обліку як інформаційної системи з відповідним набором характеристик (програмного,

технічного, організаційного забезпечення тощо), що забезпечує формування інформаційного продукту, який споживається значною кількістю користувачів.

В результаті виникає цілий ряд вимог, які висувуються користувачами облікового інформаційного продукту як до кінцевого результату функціонування системи і його структурних складових, так і до інструментальних засобів облікової системи, умов її експлуатації, що є специфічними для кожного конкретного підприємства і залежать як від рівня кваліфікації облікового персоналу, організаційної дисципліни, так і від рівня технічного оснащення облікової системи. Відповідно, за умов існування відмінності вимог користувачів і конкретних умов експлуатації облікової системи підприємства виникає значна кількість пропозицій авторів до виділення об'єктів, щодо яких можна застосовувати якісний підхід в бухгалтерському обліку.

З метою формування загальної системи показників якості в бухгалтерському обліку запропоновано їх класифікувати в залежності від особливостей функціонування облікової системи на підприємстві, при цьому слід враховувати, що на кожну з виділених груп показників впливають відповідні фактори (рис. 2).



Рис. 2. Види показників якості в бухгалтерському обліку та фактори, що впливають на них

Відповідно, слід виокремлювати наступні групи показників якості в бухгалтерському обліку:

- показники якості облікової системи як сукупності елементів та інструментів, що забезпечують збір, обробку і передачу облікових даних та перетворюють їх на облікову інформацію. На дані показники впливає вид конкретної облікової системи, що залежить від використовуваного методичного інструментарію, обраної на підприємстві форми ведення та організації бухгалтерського обліку;

- показники якості процесу функціонування облікової системи, які залежать від рівня якості облікової системи та умов її експлуатації на конкретному підприємстві. Наприклад, на підприємстві може бути впроваджена комп'ютерна програма, що досить дорого коштує і має потужні функціональні можливості, однак вони не повною мірою застосовуються працівниками підприємства або взагалі не активовані;

- показники якості результату функціонування облікової системи, тобто облікової інформації у вигляді фінансової звітності, які залежать від мінливих потреб і вимог заінтересованих користувачів. Зі зміною потреб користувачів або у випадку зміни превалюючої ролі окремих груп користувачів має відбуватись зміна набору показників, що характеризують якість облікової інформації. При цьому слід враховувати, що дані показники також залежать не лише від одержувачів інформаційного продукту, а також і від рівня якості облікової системи підприємства та особливостей процесу її функціонування.

**Висновки.** На сьогодні основною ціллю розвитку бухгалтерського обліку в межах чинної облікової парадигми є необхідність

формування якісної облікової системи, що забезпечує генерування інформаційного продукту належної якості. Це дозволяє підсилити статус бухгалтерського обліку в суспільстві як соціально-економічного інституту, що сприяє підвищенню ефективності управління національною економікою та окремими економічними одиницями (установами, підприємствами тощо).

Побудова якісної облікової системи на підприємстві є можливою за умови врахування трьох базисних імперативів (користувачі облікової інформації, якість облікової інформації, облікова інформація як інформаційний продукт), які мають бути покладені в основу при проведенні наукових досліджень в даній сфері.

При встановленні вимог до облікової інформації, що генерується обліковою системою, обов'язково слід враховувати не лише запити і вимоги її користувачів, а й особливості впроваджені на підприємстві системи обліку та умов її експлуатації. Виходячи з цього, запропоновано виділяти три групи показників якості в бухгалтерському обліку: показники якості облікової системи; показники якості процесу функціонування облікової системи; показники якості результату функціонування облікової системи.

### Література:

1. Глушенко А.В. Качество учётной информации как научная категория / А.В. Глушенко // Экономический вестник РГУ. – 2008. – Т. 6. – № 1. – Ч. 2. – С. 90–94.
2. Камінська Т.Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / Т.Г. Камінська // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 26 лютого 2015 р.) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ІАЕ, 2015. – С. 406–408.
3. Крамаровский Л.М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Л.М. Крамаровский, В.Ф. Максимова. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
4. Кузнецова Л.Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л.Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». – 2011. – Вып. 2. – С. 1–9.
5. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
6. Левицька С.О. Обліковий інформаційний ресурс: теоретичний аспект / С.О. Левицька, К.О. Івашенко // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: збірник тез XI Всеукраїнської наукової Internet-конференції. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 65–68.
7. Назаренко О.В. Облікова складова регулювання та управління аграрним земельним капіталом / О.В. Назаренко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 26 лютого 2015 р.) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ІАЕ, 2015. – С. 308–311.
8. Поплаухина Т.Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т.Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (Москва, апрель 2011 г.). – М.: РИОР, 2011. – Т. 1. – С. 202–205.
9. Правдюк Н.Л. Уніфікація облікових систем та їх узагальнення у звітності / Н.Л. Правдюк // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2009. – Вип. 6(1). – С. 88–93.
10. Соколова Е.С. Качество учётной информации: теория и практика оценки: [монография] / Е.С. Соколова. – М.: МЭСИ, 2010. – 304 с.
11. Солоненко А.А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций: автореф. дис. ... д. э. н.: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.А. Солоненко. – Нижний Новгород, 2014. – 44 с.

12. Харченко О.Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях: [монография] / О.Н. Харченко, А.А. Туровец. – М.: Проспект, 2015. – 166 с.
13. Шеверя Я.В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я.В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1(28). – С. 302–318.
14. Aboody D. Earnings quality, insider trading, and cost of capital / D. Aboody, J. Hughes, J. Liu // Journal of Accounting Research. – 2005. – Vol. 43, No. 5. – P. 651–673.
15. Leitner S. Information Quality and Management Accounting A Simulation Analysis of Biases in Costing Systems / Stephan Leitner. – Berlin: Springer-Verlag, 2012. – 187 p.

**Плахтий Т.Ф. Теоретические аспекты оценки качества учетной информации**

**Аннотация.** В статье выделены и обоснованы базовые императивы качественной системы учета. Проанализированы причины существования вариативности во взглядах ученых относительно применения качественного подхода в бухгалтерском учете. Выделены три группы показателей качества в бухгалтерском учете (показатели качества учетной системы, показатели ка-

чества процесса функционирования учетной системы, показатели качества результата функционирования учетной системы).

**Ключевые слова:** качество в бухгалтерском учете, качественная система учета, качество учетной информации, качественные характеристики финансовой отчетности.

**Plakhtiy T.F. Theoretical aspects of accounting information quality evaluation**

**Summary.** Basic imperatives of accounting system quality have been allocated and grounded. The reasons exist variability in views regarding the application of qualitative research approach in accounting have been analyzed. Three groups of indicators of quality in accounting (accounting system quality indicators, indicators of the quality of accounting system functioning process, indicators of quality of accounting system functioning results) have been allocated.

**Keywords:** quality of accounting, qualitative accounting system, accounting information quality, qualitative characteristics of financial reporting.